



## **Berufungsentscheidung**

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Linz betreffend Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1997 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

### **Rechtsbelehrung**

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

### **Entscheidungsgründe**

Das Finanzamt Linz hat mit Haftungs- und Abgabenbescheid vom 23. Juni 1998 den Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen in Höhe von ATS 30.600,00 und den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag in Höhe von ATS 3.400,00 für den Prüfungszeitraum 1. Jänner 1994 bis 31. Dezember 1997 nachgefordert.

Die dagegen eingebrachte Berufung wurde mit Berufungsvorentscheidung v. 24. September 1998 als unbegründet abgewiesen. Strittig ist, ob die in den Kalenderjahren 1994 und 1995 an den wesentlich beteiligten Geschäftsführer gewährten Vergütungen in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen sowie Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind (§ 41 Familienlastenausgleichsgesetz 1967).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 41 Abs. 1 Familienlastenausgleichsgesetz 1967 haben den Dienstgeberbeitrag alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen.

Nach § 41 Abs. 2 FLAG 1967 in der seit 1. Jänner 1994 geltenden Fassung sind Dienstnehmer Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG 1967 in der seit 1. Jänner 1994 geltenden Fassung ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 sowie Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

Die Bestimmung des § 41 FLAG 1967 definiert also die beitragspflichtigen Bezüge und soll gleichzeitig eine klare Abgrenzung von den beitragsfreien Bezügen gewährleisten. Auf Grund des eindeutigen Gesetzeswortlautes ist bei den beitragspflichtigen Bezügen von zwei Gruppen von Bezügen auszugehen:

1. Arbeitslöhne, die an Dienstnehmer iSd. § 47 Abs. 2 EStG 1988 gewährt werden.
2. Gehälter und sonstige Vergütungen jeder Art iSd. § 22 Z 2 EStG 1988, die an Personen gewährt werden, die an Kapitalgesellschaften wesentlich beteiligt sind.

Der Verfassungsgerichtshof hat die Behandlung von Beschwerden, die sich gegen die Einbeziehung der Gehälter und sonstigen Vergütungen jeder Art im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Bemessungsgrundlage des Dienstgeberbeitrages zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen richteten, abgelehnt (vgl. VfGH vom 9. Juni 1998, B 286/98 und vom 24. Juni 1988, B 998/98 und B 999/98) und weiters auch die Anfechtungsanträge des

Verwaltungsgerichtshofes mit den Erkenntnissen vom 1. März 2001, G 109/00, und vom 7. März 2001, G 110/00, abgewiesen.

Im Erkenntnis des Verfassungsgerichtshofes v. 1.3.2001, G 109/00, wurde unter Zitierung der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes darauf hingewiesen, dass verschiedene Merkmale eines Dienstverhältnisses, die im Zusammenhang mit einer weisungsgebundenen Tätigkeit Indizien für ein Dienstverhältnis sind, im Fall der – auf die gesellschaftsrechtliche Beziehung zurückzuführenden – Weisungsungebundenheit ihre Unterscheidungskraft verlieren und daher für die Lösung der Frage, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses im Vordergrund stehen, nicht brauchbar sind. Zu den Merkmalen, die in diesem Sinn vor dem Hintergrund der Weisungsungebundenheit ihre Indizwirkung zur Bestimmung des durch eine Mehrzahl von Merkmalen gekennzeichneten Typusbegriffes des steuerlichen Dienstverhältnisses verlieren, gehören vor allem Folgende:

fixe Arbeitszeit, fixer Arbeitsort, arbeitsrechtliche und sozialversicherungsrechtliche Einstufung der Tätigkeit, Anwendbarkeit typischer arbeitsrechtlicher Vorschriften wie Arbeitsurlaubsregelung, Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall oder Kündigungsschutz sowie die Heranziehung von Hilfskräften in Form der Delegation von bestimmten Arbeiten

(vgl. dazu insbesondere die Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes v. 23.4.2001, Zl. 2001/14/0052, Zl. 2001/14/0054, und v. 10.5.2001, Zl. 2001/15/0061).

Der Umstand, dass sich ein wesentlich Beteiligter vertreten lassen kann, schließt die grundsätzliche Verpflichtung zur persönlichen Arbeitsleistung nicht aus (VwGH-Erkenntnis v. 18.2.1999, Zl. 97/15/0175).

Insgesamt stellt somit das in § 22 Z 2 Teilstrich 2 EStG 1988 für wesentlich beteiligte Gesellschafter normierte Vorliegen der sonstigen Merkmale eines Dienstverhältnisses – abgesehen vom hinzudenkenden Merkmal der Weisungsgebundenheit – vor allem auf die Kriterien der Eingliederung in den geschäftlichen Organismus der Kapitalgesellschaft und das Fehlen des Unternehmerwagnisses ab. Von Bedeutung ist noch das Merkmal der laufenden (wenn auch nicht notwendig monatlichen) Entlohnung. Eine laufende Entlohnung liegt auch dann vor, wenn der Jahresbezug nicht in monatlich gleich bleibenden Monatsbeträgen ausbezahlt wird. Ausgehend von diesen Kriterien ist bei Anwendung des § 22 Z 2 Teilstrich 2 leg.cit. zu beurteilen, ob nach dem Gesamtbild der Verhältnisse die für ein Dienstverhältnis sprechenden Kriterien im Vordergrund stehen.

Die Eingliederung in den geschäftlichen Organismus des Arbeitgebers ist gegeben, wenn der Steuerpflichtige auf Dauer einen Teil des rechtlichen bzw. wirtschaftlichen Organismus bildet

und seine Tätigkeit im Interesse dieses Organismus ausüben muss. Die kontinuierliche und über einen längeren Zeitraum andauernde Erfüllung der Aufgaben der Geschäftsführung spricht für diese Eingliederung.

In der Beantwortung des Fragenkataloges v. 5. August 1998 wird angeführt, dass der Geschäftsführer als 100%iger Gesellschaftergeschäftsführer der Firma für alle Tätigkeiten verantwortlich sei. Da dieser ebenso Geschäftsführer anderer Kapitalgesellschaften sei, hätte sich die Tätigkeit nur auf die wesentlichen Dinge und auf die Überwachung und das Controlling der Firmen beschränkt. Er habe der Gesellschaft die für diese notwendige Zeit zur Verfügung gestellt. Die Tätigkeiten seien sowohl im Büro, in der Privatwohnung als auch im offiziellen Büro durchgeführt worden. Daraus ist jedoch zu schließen, dass bestimmte Anwesenheitspflichten am Sitz der Bw. erforderlich waren und dass der Geschäftsführer seinen Aufgaben auch nachgekommen ist. Es kann somit nicht bestritten werden, dass diese eine faktische Eingliederung in den betrieblichen Ablauf forderten und zwar in zeitlicher, örtlicher und organisatorischer Hinsicht. Der Verwaltungsgerichtshof hat weiters in seinen Erkenntnissen v. 18.7.2001, Zl. 2001/13/0082, und v. 28.11.2001, Zl. 2001/13/0114, darauf hingewiesen, dass einer Eingliederung eines Geschäftsführers in den betrieblichen Organismus der Gesellschaft nicht entgegenstehe, dass der Geschäftsführer als gesetzlicher Vertreter auch anderer Kapitalgesellschaften fungiere, weil auch im Spitzenmanagement tätige Fremdgeschäftsführer, die Dienstnehmer sind, häufig weitere Funktionen übernehmen, wenn sich ihre Dienstgeber nicht dagegen aussprechen.

Unternehmerwagnis liegt vor, wenn der Erfolg der Tätigkeit des Steuerpflichtigen weitgehend von der persönlichen Tüchtigkeit, vom Fleiß, von der persönlichen Geschicklichkeit sowie von den Zufälligkeiten des Wirtschaftslebens abhängt und der Steuerpflichtige für die mit seiner Tätigkeit verbundenen Aufwendungen selbst aufkommen muss. Auch hier kommt es auf die tatsächlichen Verhältnisse an. Im Vordergrund dieses Merkmales steht, ob den Steuerpflichtigen tatsächlich - in seiner Stellung als Geschäftsführer - das Wagnis ins Gewicht fallender Einkommensschwankungen trifft. In die Überlegungen einzubeziehen sind auch Wagnisse, die sich aus Schwankungen aus nicht überwälzbaren Ausgaben ergeben.

Im gegebenen Fall erhielt der Geschäftsführer folgende Beträge ausbezahlt.

1994: ATS 380.000,00,

1995: ATS 300.000,00

Dem stehen nachstehende Gewinne/Verluste des Unternehmens gegenüber:

1994: ATS 907.751,00,

1995: ATS – 1.641.018,00,

1996: ATS 58.881,00,

1997: ATS – 297.583,00

Ein für Unternehmer eigentümliches Risiko kann schon deshalb nicht erkannt werden, weil dem Geschäftsführer auch im Verlustjahr 1995 ein Jahresbezug von ATS 300.000,00 verblieb. Betrachtet man nun weiters die Folgejahre, so ist auch kein Zusammenhang zwischen der Einstellung der Auszahlung der Geschäftsführerbezüge und dem wirtschaftlichen Erfolg erkennbar, zumal trotz des Gewinnes im Jahr 1996 keine Auszahlung erfolgte. In der Beantwortung des Fragenkataloges wird diesbezüglich angeführt, die Entlohnung sei soweit erfolgsabhängig, als es der Willkür des Geschäftsführers obliege, wie hoch seine Geschäftsführerbezüge seien. Somit wird aber ein Zusammenhang der Geschäftsführerbezüge mit den wirtschaftlichen Parametern der Bw. nicht einmal behauptet, geschweige denn zur Darstellung gebracht.

Ein Risiko ins Gewicht fallender Schwankungen der Ausgaben ist ebenfalls nicht ersichtlich und wurde auch von der Bw. nicht dargetan. Zudem ist die GmbH entsprechend § 1014 ABGB verpflichtet, dem Geschäftsführer seine Barauslagen zu ersetzen (vgl. Reich-Rohrwig, Das österreichische GmbH-Recht 2/100).

Dieser Sachverhalt lässt somit kein ins Gewicht fallendes Unternehmerwagnis beim Geschäftsführer erkennen.

Es ergibt sich deshalb, dass die Tätigkeit des wesentlich Beteiligten - unter Außerachtlassung der Weisungsgebundenheit - die Merkmale eines Dienstverhältnisses aufweist, sodass die von der Berufungswerberin bezogenen Vergütungen als Einkünfte im Sinne des § 22 Z 2 EStG 1988 in die Beitragsgrundlage zum Dienstgeberbeitrag zum Ausgleichsfonds für Familienbeihilfen und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag einzubeziehen sind.

Aus den angeführten Gründen war daher wie im Spruch zu entscheiden.

Linz, 11. September 2003